GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 32185C
Inscrit le 14 mars 2013

Audience publique du 2 mai 2013

Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 28 février 2013 (n° 31662 du rôle)
dans un litige l'opposant
à M. ... ..., … (F),
en matière d'échange de renseignements

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 32185C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 14 mars 2013 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS au nom de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat afférent lui conféré par le ministre des Finances le 6 mars 2013, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 28 février 2013, par lequel ledit tribunal a reçu en la forme le recours formé par Monsieur ... ..., né le … à … (France), demeurant actuellement à F-…, et tendant à l'annulation d'une injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 octobre 2012 de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, adressée à la banque … et par lequel jugement le tribunal a, avant tout autre progrès en cause, rejeté l'exception de confidentialité opposée par la partie étatique au demandeur, partant ordonné la communication de la demande de renseignements des autorités françaises du 5 octobre 2012 au litismandataire de Monsieur ..., invité les parties à prendre position par voie d'un mémoire supplémentaire et refixé l'affaire péremptoirement à l'audience publique du mercredi 10 avril 2013 à 9.00 heures pour continuation des débats ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 3 avril 2013 par Maître André LUTGEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de Monsieur ... ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS et Maître André LUTGEN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 18 avril 2013.

Par courrier du 11 octobre 2012, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », enjoignit à la banque …. de lui fournir certains renseignements concernant Monsieur ... ... au motif que ce dernier ferait l'objet d'un contrôle en France, ladite injonction étant libellée comme suit :

« […] *Suite à une demande d'échange de renseignements du 5 octobre 2012 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 20 novembre 2012 au plus tard.*

Identité de la personne physique faisant l'objet d'un contrôle en France :

... ...

Date et lieu de naissance : ... *à* ...

Adresse connue : ..., *F-*...

Activité professionnelle : *représentant commercial*

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant :

Monsieur ... fait actuellement l'objet d'une enquête fiscale de la part des autorités françaises. Monsieur ..., qui était associé dans la société ... a cédé son fonds de commerce à une société.... Lors d'une perquisition, le fisc français a découvert que Monsieur ... détient apparemment un compte au Luxembourg pour la perception de revenus versés par cette société ... et ceci dans le cadre de son activité de représentant commercial. Le contribuable conteste l'existence d'un compte ouvert au Luxembourg. Les autorités françaises soupçonnent M. ... de dissimuler des faits, opérations, revenus ou autres éléments en vue de réduire le montant des impôts à payer en France.

Pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011 :

- Veuillez indiquer qui est (sont) le(s) titulaire(s) actuel(s) du compte bancaire no LU […] *;*

- Veuillez fournir les noms de la (des) personne(s) étant autorisée(s) à effectuer des opérations sur ce compte bancaire ;

- Veuillez préciser la date d'ouverture respectivement celle de sa clôture au cas où l'ouverture/clôture se situe dans la période visée ;

- Veuillez fournir le nom de la (des) personne(s) ayant ouvert ce compte bancaire au cas où l'ouverture se situe dans la période visée ;

- Veuillez indiquer les soldes d'ouverture et de clôture du compte pour la période concernée ;

- Veuillez préciser le montant des intérêts payés pour ce compte pour la période concernée (s'il existe) ;

- Veuillez indiquer le montant des impôts payé sur les intérêts durant cette période (s'il y en a eu) ;

- Veuillez fournir copies de tous les documents pertinents (relevés bancaires, mandats, etc) ;

La demande vise à déterminer l'impôt sur le revenu ainsi que les revenus professionnels pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011.

Selon les autorités fiscales françaises tous les moyens possibles pour obtenir les renseignements ont été épuisés dans l'Etat requérant.

Après examen, la demande satisfait à mon avis aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 22 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif. Elle contient toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous demande de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer â la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais. […] ».

Monsieur ... fit introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 12 novembre 2012, un recours tendant à l'annulation de l'injonction précitée du 11 octobre 2012.

En date du 3 décembre 2012, le délégué du gouvernement déposa au greffe du tribunal administratif le mémoire en réponse ainsi que la demande d'échange de renseignements des autorités françaises du 5 octobre 2012.

Par courrier du 4 décembre 2012, le litismandataire de Monsieur ... demanda qu'une copie de la demande d'échange de renseignements du 5 octobre 2012 lui soit adressée.

Par courrier du 5 décembre 2012, le délégué du gouvernement informa le tribunal administratif qu'au vu du caractère confidentiel de pareille demande de renseignements, la partie étatique s'opposait formellement à ce que les demandes de renseignements étrangères sortent de l'enceinte des juridictions administratives.

Lors de l'audience des plaidoiries du 12 décembre 2012, le tribunal administratif invita les parties, conformément à l'article 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par la « *loi du 31 mars 2010* », de produire un mémoire supplémentaire limité à la problématique de la communication de la demande d'échange de renseignements du 5 octobre 2012 émanant des autorités françaises à la partie demanderesse tant par rapport aux engagements internationaux signés par le Grand-Duché de Luxembourg que par rapport à la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après désignée par la « *loi du 21 juin 1999* », en l'occurrence l'article 8, paragraphes (4) et (5) de cette loi.

Dans son jugement du 28 février 2013, le tribunal reçut le recours en annulation en la forme et, avant tout autre progrès en cause, rejeta l'exception de confidentialité opposée par la partie étatique au demandeur pour ordonner en conséquence la communication de la demande de renseignements des autorités françaises du 5 octobre 2012 au litismandataire de Monsieur ... et inviter la partie demanderesse à prendre position par voie d'un mémoire supplémentaire. Le tribunal refixa l'affaire péremptoirement à une audience publique ultérieure pour continuation des débats.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 14 mars 2013, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg a fait relever appel de ce jugement du 28 février 2013.

La question de la recevabilité d'un appel dirigé contre un jugement avant dire droit relevant de l'organisation judiciaire et étant partant d'ordre public, la Cour a soulevé d'office lors de l'audience des plaidoiries la question de la recevabilité de l'appel sous examen.

Le délégué du gouvernement fait valoir à cet égard que par son jugement entrepris, le tribunal n'aurait pas ordonné une simple mesure d'instruction, mais qu'il aurait rendu une décision quant au fond, au motif qu'il aurait tranché une question relative à un principe fondamental de l'échange de renseignements.

Le mandataire de l'intimé s'est rapporté à prudence de justice quant à la recevabilité de l'appel sous examen.

L'article 44 de la loi du 21 juin 1999 dispose comme suit :

« *Les jugements qui tranchent dans leur dispositif une partie du principal et ordonnent une mesure d'instruction ou une mesure provisoire peuvent être immédiatement frappées d'appel.*

Il en est de même lorsque le jugement, qui statue sur une exception de procédure, une fin de non-recevoir ou tout autre incident, met fin à l'instance.

Les autres jugements ne peuvent être frappés d'appel, indépendamment des jugements sur le fond, que dans les cas spécifiés par le législateur ».

La notion du principal reprise dans cette disposition vise de prime abord les prétentions respectives des parties qui fixent l'objet du litige, à savoir le résultat que les parties entendent obtenir. Cependant, il y a lieu d'admettre que cette notion englobe également les questions ne rentrant pas directement dans l'objet du litige, mais quant auxquelles le jugement en cause statue dans son dispositif d'une manière telle que la décision retenue affecte les droits et les intérêts d'une partie d'une manière grave et irréversible en ce qu'un appel ultérieur ne sera plus de nature à annihiler les conséquences négatives de la décision des premiers juges à travers sa réformation par le juge d'appel. L'exclusion d'un appel immédiat contre un jugement interlocutoire dans cette hypothèse aurait pour effet de rendre de fait inattaquable et consommée une atteinte grave aux droits et intérêts d'une partie et de contrecarrer de la sorte la finalité de l'appel qui tend à permettre à une partie d'assurer la défense de l'ensemble de ses droits et intérêts affectés par le litige devant le juge d'appel.

En l'espèce, le tribunal a rejeté l'exception étatique tenant au caractère confidentiel de la demande de renseignements des autorités françaises et l'a qualifiée comme pièce faisant plus particulièrement l'objet du recours et dont le délégué du gouvernement entendait se servir plus particulièrement au sens de l'article 8, paragraphe (4) de la loi du 21 juin 1999.

Il en conclut qu'au vœu de cette même disposition, ladite demande devait être communiquée au mandataire de Monsieur ... par la voie du greffe.

L'Etat peut valablement faire valoir que cette qualification de la demande de renseignements par le tribunal et l'exécution nécessaire – en l'absence d'une possibilité d'un appel immédiat - de l'ordre de communication à la partie demanderesse exprimé dans le jugement déféré auraient pour effet définitif et irréversible une divulgation de cette demande dès la procédure contentieuse de première instance qui ne pourrait plus être corrigée dans le cadre d'un appel contre le jugement définitif, le juge d'appel ne pouvant pas annihiler le fait d'une communication déjà intervenue antérieurement. En outre, quant à l'atteinte à ses droits et intérêts, l'Etat expose que la communication de la demande des autorités françaises au mandataire de la partie demanderesse serait incompatible avec les engagements internationaux du Luxembourg et plus particulièrement avec l'article 22 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administratives réciproques en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris le 1er avril 1958, modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1970, par un avenant signé à Luxembourg le 24 novembre 2006 et par un avenant signé à Paris le 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, ci-après désignée par la « *Convention* », et le standard OCDE de l'échange de renseignements se trouvant à sa base, de manière que la communication de la demande de renseignements en l'espèce mettrait l'Etat, d'après sa propre analyse, dans une situation de non-respect de ses engagements envers l'autre Etat signataire de la Convention, en l'occurrence la France.

Il s'ensuit que l'Etat justifie en l'espèce que le dispositif du jugement dont appel est de nature à affecter gravement et définitivement ses droits et intérêts.

Dans la mesure encore où le jugement dont appel a ordonné la mesure de la communication de la demande de renseignements française, donc une mesure qui, tout comme une mesure d'instruction au sens de l'article 14 de la loi du 21 juin 1999, a un effet sur l'étendue des éléments de fait devant être mis à la base du litige soumis au juge administratif et auxquels la partie demanderesse peut avoir accès, l'appel sous examen est à déclarer recevable pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son appel, l'Etat fait valoir que dans la hiérarchie des normes le droit international primerait le droit national, que l'article 22 de la Convention serait fondé sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après visé comme « *Modèle de convention* », et qu'en conséquence le standard de l'OCDE en matière d'échange de renseignements sur demande, trouvant son expression dans le commentaire de l'article 26 dudit Modèle de convention et dans les lignes directrices de l'OCDE inscrites dans son manuel « *Garantir la confidentialité – Le guide de l'OCDE sur la protection des échanges de renseignement à des fins fiscales* ». L'Etat fait valoir que le jugement entrepris entraverait et porterait atteinte aux engagements internationaux de l'Etat luxembourgeois envers ses partenaires conventionnels à travers l'interprétation erronée faite de l'article 22 de la Convention. L'Etat se réfère à la jurisprudence existante de la Cour administrative qui aurait déjà décidé que l'interprétation de l'article 22 de la Convention pourrait utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention pour en déduire que le même principe devrait s'appliquer *mutatis mutandis* en ce qui concerne les lignes directrices contenues dans le manuel prévisé de l'OCDE relatif à la confidentialité des échanges de renseignements à des fins fiscales.

L'Etat renvoie au commentaire « *clair et non équivoque* » de l'article 26 du Modèle de convention qui distinguerait entre le caractère strictement confidentiel de la demande de renseignements en tant que telle (n° 11 du commentaire) et les renseignements échangés

ultérieurement (n[os] 12 et 13 du commentaire) dont les régimes respectifs seraient manifestement différents. Ainsi, tandis que les n[os] 12 et 13 viseraient plutôt l'utilisation et la communication par l'Etat requérant sur son territoire de l'information reçue par l'Etat requis, impliquant notamment une communication au contribuable au cours d'un procès fiscal afin, pour l'Etat requérant, de se justifier devant son tribunal national quant au fond de l'affaire, le n° 11 dudit commentaire préciserait le principe et les aménagements de la confidentialité de la demande de renseignements elle-même et son texte actuel, tel que complété officiellement le 17 juin 2012, prévoirait le dévoilement d'un minimum d'informations dans une décision de l'autorité compétente de l'Etat requis mais non pas la communication de la demande de renseignements elle-même, sauf l'hypothèse d'une procédure judiciaire dans l'Etat requis. Le manuel de l'OCDE relatif à la confidentialité de l'échange de renseignements reprendrait ce principe en insistant sur l'obligation des Etats signataires de garder les données reçues secrètes ou confidentielles, un Etat pouvant décider de ne plus échanger de renseignements si des garanties adaptées ne sont pas en place ou si la confidentialité a été violée. Le même manuel préciserait encore que les règles de confidentialité s'appliqueraient tant aux renseignements contenus dans la demande de renseignements qu'à ceux donnés en réponse à celle-ci. L'Etat déduit de l'ensemble de ces éléments que les aménagements éventuels au principe de confidentialité dont bénéficierait la demande de renseignements étrangère devraient être interprétés de manière stricte, ce qui impliquerait, dans le cadre d'une procédure devant les juridictions administratives, que la notion « *may disclose* » viserait le dépôt obligatoire de la demande de renseignements auprès du greffe des juridictions administratives mais non pas la transmission voire la circulation ou publication de la demande de renseignement étrangère par le greffe vers le monde extérieur à travers la communication d'une copie de ladite demande au mandataire de la partie demanderesse.

L'Etat fait encore valoir que, contrairement a ce qu'ont retenu les premiers juges, la procédure de la simple consultation de la demande de renseignements étrangère au greffe des juridictions administratives serait conforme à la loi du 21 juin 1999, d'autant plus que l'article 8 de cette loi ne serait pas d'application dans le cadre de recours contentieux relatifs à la procédure accélérée de l'échange de renseignements et que la demande de renseignements étrangère ne serait pas à confondre avec l'acte administratif attaqué pour ne représenter qu'une simple pièce du dossier fiscal, ce qui aurait comme conséquence que ce serait l'article 60 de la loi du 21 juin 1999, prévoyant la consultation du dossier fiscal au greffe des juridictions administratives, qui devrait trouver application exclusive. L'Etat demande que ce même traitement prévu par l'article 60 de la loi du 21 juin 1999 soit également réservé au dossier fiscal comportant la demande de renseignements étrangère, d'autant plus qu'aucune raison valable pour y instaurer une exception en matière d'échange de renseignements n'aurait été avancée.

A titre subsidiaire, pour autant que l'applicabilité de l'article 8 de la loi du 21 juin 1999 soit reconnue, l'Etat se prévaut du libellé du paragraphe (5) de cette disposition pour en déduire qu'elle ne s'appliquerait *a priori* pas à la procédure accélérée de l'échange de renseignements au vu de la référence faite au délai de 3 mois propre aux procédures ordinaires, cette disposition ne devant trouver application qu'au contentieux d'annulation et de réformation du droit commun. L'Etat continue que même en admettant que cette disposition soit applicable à la procédure accélérée de l'échange de renseignements à des fins fiscales, elle prévoirait seulement l'obligation pour l'Etat de déposer le dossier fiscal au greffe des juridictions administratives, mais non pas l'obligation pour le greffe de transmettre une copie du dossier fiscal au recourant et ne conférerait partant pas à ce dernier le droit d'obtenir sur demande une copie du dossier, mais simplement une certaine convenance personnelle afin de ne pas devoir se déplacer pour la consultation de chaque dossier au greffe des juridictions administratives. Or, en présence du principe de la

confidentialité d'une demande de renseignement étrangère consacré par le standard de l'OCDE en matière d'échange de renseignement à des fins fiscales, la possibilité conférée au recourant d'aller consulter sur place la demande de renseignements étrangère déposée par l'Etat au greffe des juridictions administratives serait suffisante pour garantir ses droits de la défense et son droit à un procès équitable.

Finalement, l'Etat insiste sur la particularité que dans la plupart des cas le recourant ne serait pas le contribuable soumis au contrôle dans l'Etat requérant, mais uniquement le détenteur de renseignements importants pour le fisc de l'Etat requérant, de sorte qu'il n'y aurait pas nécessairement un autre lien direct entre cette personne et le contribuable soumis au contrôle. L'Etat estime que dans une telle situation la communication de la demande de renseignements étrangère au détenteur de renseignements ayant introduit le recours en annulation, mais pour le surplus complètement étranger à la personne soumise au contrôle dans l'Etat requérant, constituerait une violation du secret fiscal consacré par le paragraphe 22 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « *Abgabenordnung* » (AO), du fait de la divulgation non autorisée d'informations fiscales relatives à un contribuable à une personne tierce n'ayant ni le droit ni un intérêt suffisant à les connaître. L'Etat ajoute que la procédure du recours en annulation contre la décision d'injonction luxembourgeoise ne saurait en aucun cas être détournée par le contribuable non résident soumis au contrôle dans l'Etat requérant dans le seul but d'obtenir une copie de la demande de renseignements et de pouvoir ainsi compromettre, par une utilisation abusive de cette copie de la demande de renseignements étrangère, les procédures engagées dans l'Etat requérant sinon entraver à dessein l'efficacité de la coopération transfrontalière tout court.

L'article 22, paragraphe 2, de la Convention dispose comme suit :

« *Les renseignements reçus en vertu du paragraphe 1 par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux ou les organes administratifs) concernés par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au paragraphe 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements* ».

Cette disposition qualifie comme confidentiels « *les renseignements reçus en vertu du paragraphe 1 par un Etat contractant* », ledit paragraphe 1er visant pour sa part de manière générale « *les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente convention* […] ».

A travers la modification de l'article 22 de la Convention opérée par l'Avenant et l'échange de lettres y relatif, le Luxembourg a entendu convenir avec la France un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* » (projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6072, commentaire des articles, p. 27), de manière que la Cour partage l'approche des premiers juges consistant à dire que l'interprétation de l'article 22 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, ainsi que sur le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006, ci-après désigné par le

« *Manuel* », dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

Or, le Modèle de convention précise dans le commentaire de l'article 26 sous le n° 11, dans la teneur lui conférée par l'amendement du 15 juillet 2005, que « *les règles de confidentialité du paragraphe 2 s'appliquent à toutes les catégories de renseignements reçus en vertu du paragraphe 1, y compris ceux qui sont fournis dans le cadre d'une demande et ceux qui sont transmis en réponse à une demande. Le maintien du secret dans l'Etat contractant auquel les renseignements sont communiqués relève de la législation interne. C'est pourquoi il est prévu au paragraphe 2 que les renseignements communiqués conformément aux dispositions de la Convention seront tenus secrets dans l'Etat qui les reçoit de la même manière que les renseignements obtenus conformément à la législation interne de cet Etat* ».

L'Etat se prévaut encore d'un amendement au n° 11 du commentaire de l'article 26 du Modèle de convention adopté le 17 juillet 2012 et inséré après la 2e phrase du texte susvisé, aux termes duquel : « *Il s'ensuit que les règles de confidentialité couvrent, par exemple, la correspondance entre autorités compétentes, y compris la lettre de demande de renseignements. Dans le même temps, il est entendu que l'Etat requis peut divulguer le minimum de renseignements contenus dans une lettre de l'autorité compétente (mais pas la lettre elle-même) qui sont nécessaires pour permettre à l'Etat requis d'obtenir les renseignements demandés ou les fournir à l'Etat requérant, sans pour autant entraver les efforts de l'Etat requérant. Cependant si les procédures judiciaires, ou des procédures assimilables en vertu de la législation interne de l'Etat requis, nécessitent de divulguer la lettre elle-même, l'autorité compétente de l'Etat requis peut le faire à moins que l'Etat requérant ne précise autrement* ».

L'Etat estime que même en étant postérieur à la signature et à la ratification du dernier avenant signé à Paris le 3 juin 2009 et de l'échange de lettres y relatif, cet amendement du 17 juillet 2012 devrait néanmoins être pris en compte pour l'interprétation de l'article 22 de la Convention au vu du caractère dynamique du standard de l'échange de renseignements de l'OCDE tel qu'adopté à travers ledit article 22.

Le caractère dynamique et évolutif du Modèle de convention en général et du standard de l'échange de renseignements en particulier ne peut cependant être admis dans le cadre de l'application et de l'interprétation de conventions de double imposition entrées en vigueur avant l'adoption d'amendements au commentaire du Modèle de convention que dans la mesure où, notamment, ces amendements peuvent être considérés comme simples clarifications de l'interprétation ou précisions sur des difficultés d'application du texte de la convention conclue, de manière que ces amendements respectent les confins des engagements mutuels correspondant à la volonté commune des Etats signataires. Par contre, aucun amendement au commentaire du Modèle de convention qui aurait pour effet de modifier l'étendue ou les modalités des engagements mutuels des deux Etats signataires tels que convenus antérieurement à travers la convention de double imposition ratifiée par eux ne saurait être pris en compte, étant donné qu'il porterait atteinte aux pouvoirs respectifs du Grand-Duc de faire les Traités et de la Chambre des Députés de les approuver par une loi, ces prérogatives prévues par l'article 37, alinéa 1er, de la Constitution étant l'expression du pouvoir souverain de l'Etat pour fixer l'étendue de ses engagements de droit international et impliquant nécessairement que toute modification apportée aux engagements internationaux du Luxembourg devra être convenue et approuvée dans les mêmes formes que les engagements initiaux.

L'amendement précité au n° 11 du commentaire de l'article 26 du Modèle de convention, adopté le 17 juillet 2012, peut en sa substance être qualifié comme simple clarification des conséquences procédurales découlant du caractère confidentiel de la demande de renseignements et peut partant être pris en compte en tant qu'élément d'interprétation, sauf en ce qui concerne la réserve que l'Etat requérant peut s'opposer à la divulgation de la lettre de demande de renseignements dans le cadre d'une procédure judiciaire, pareille réserve n'étant pas prévue par le texte de l'article 22 de la Convention.

Il est encore précisé au n° 12 dudit commentaire du même article 26 que « *ces renseignements peuvent aussi être communiqués au contribuable, à son représentant ou à des témoins. Il s'ensuit également que des renseignements peuvent être communiqués à des autorités administratives ou judiciaires chargées de déterminer si ces renseignements doivent être divulgués au contribuable, à son représentant ou à des témoins. Les renseignements reçus par un Etat contractant ne peuvent être utilisés par ces personnes ou autorités qu'aux fins indiquées au paragraphe 2. En outre, les renseignements couverts par le paragraphe 1, qu'ils soient ou non spécifiques à un contribuable, ne doivent pas être divulgués à des personnes ou autorités non mentionnées au paragraphe 2, quelles que soient les législations internes relatives à la communication de renseignements, notamment concernant la liberté de l'information ou toute autre législation autorisant un accès plus large aux documents administratifs* ».

Il y a partant lieu de conclure que l'article 22, paragraphe 2, de la Convention consacre le principe de la confidentialité de tous les renseignements échangés entre Etats signataires en qualité d'Etat requérant ou d'Etat requis, dont notamment, comme les premiers juges l'ont admis à juste titre, la demande de renseignements émise par l'Etat requérant et comprenant les informations nécessaires aux fins d'établir sa pertinence vraisemblable. L'article 22, paragraphe 2, de la Convention prévoit encore tant pour les renseignements fournis par l'Etat requérant dans le cadre de sa demande que pour ceux communiqués par l'Etat requis en réponse à la demande l'obligation pour les Etats signataires de les soumettre au régime du secret prévu pour les renseignements obtenus à l'intérieur de l'Etat, définit ensuite de manière autonome, partant en dérogeant si nécessaire à des droits d'accès plus larges éventuellement prévus en droit interne, le cercle des personnes et autorités pouvant avoir accès à ces renseignements et délimite finalement les utilisations possibles des renseignements aux fins de l'établissement, du recouvrement, de procédures ou poursuites, du contrôle et de traitement de recours relatifs aux impôts mentionnés à l'article 22, paragraphe 1er, de la Convention.

En ce qui concerne plus précisément le cercle des personnes admises à accéder aux renseignements échangés, l'article 22, paragraphe 2, de la Convention vise notamment les personnes concernées par l'établissement des impôts visés au paragraphe 1er dudit article 22 et par des procédures concernant ces mêmes impôts. Le n° 12 du commentaire de l'article 26 du Modèle de convention précise à cet égard que « *ces renseignements peuvent aussi être communiqués au contribuable, à son représentant ou à des témoins* ». Or, s'il est vrai, comme le souligne le délégué du gouvernement, que le n° 12 régit essentiellement les renseignements obtenus par l'Etat requérant en retour à sa demande de renseignements, il n'en reste pas moins qu'au vu de la définition autonome du cercle des personnes admises à accéder aux renseignements échangés valant de manière identique pour toutes les catégories de renseignements, dont les renseignements fournis par l'Etat requérant à l'appui de sa demande, le contribuable concerné, son représentant ou des « *témoins* » se voient également admis au cercle des personnes auxquelles une demande de renseignements peut être communiquée dans l'Etat requis. Ce droit d'accès se trouve seulement conditionné par la nécessité de l'efficacité de l'échange dont tient compte l'amendement précité au n° 11 du

commentaire de l'article 26 du Modèle de convention adopté le 17 juillet 2012 en prévoyant en tant que première étape dans l'Etat requis seulement la communication, dans la décision de l'autorité compétente, des informations nécessaires pour permettre au détenteur des renseignements de vérifier la légalité de la décision et d'y donner suite. Il y a lieu d'ajouter que la notion de « *témoin* » vise, concernant l'accès à la demande de renseignements dans l'Etat requis, nécessairement les personnes tierces qui sont détenteurs de renseignements faisant l'objet de la demande et qui sont obligées par l'autorité compétente de l'Etat requis à fournir lesdits renseignements.

Indépendamment du régime à appliquer au Luxembourg au niveau administratif pour respecter la confidentialité des renseignements échangés dans le cadre de l'article 22 de la Convention, la loi du 31 mars 2010 prévoit une procédure contentieuse permettant au destinataire d'une décision directoriale enjoignant à un détenteur de renseignements de les fournir ainsi qu'à tout tiers concerné de former un recours contentieux à l'encontre d'une telle décision. Or, cette procédure contentieuse constitue une application particulière de la voie de recours administrative de la contestation et du recours contentieux subséquent qui sont ouverts de manière générale, conformément au § 237 AO, à tout destinataire d'une décision discrétionnaire de l'administration et à toute personne affectée par une telle décision. La loi du 31 mars 2010 y a apporté certains aménagements pour tenir compte des particularités de la procédure applicable en matière d'échange de renseignements en exécution d'une convention de double imposition. Dans la mesure où la loi du 31 mars 2010 n'y déroge pas, les règles de procédure découlant de la loi du 21 juin 1999 doivent partant trouver application.

En outre, en autorisant les autorités de l'Etat requis saisies de demandes de renseignements et celles de l'Etat requérant détentrices de renseignements obtenus à « *révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements* », l'article 22, paragraphe 2, de la Convention admet implicitement mais nécessairement que le contenu d'une demande de renseignements puisse être dévoilé dans le cadre d'une procédure contentieuse dirigée contre une décision nationale tendant à donner suite à une telle demande. De même, l'article 22, paragraphe 2, de la Convention inclut le contribuable concerné ainsi que les « *témoins* », donc les détenteurs des renseignements sollicités dans l'Etat requis, parmi les personnes auxquelles une telle révélation de la demande de renseignements peut être faite au cours d'une procédure contentieuse. Conformément au renvoi général au droit interne de l'Etat signataire concerné quant à la confidentialité des renseignements opéré par l'article 22, paragraphe 2, de la Convention, les dispositions de droit luxembourgeois concernant l'accès et la communication des documents de l'administration applicables dans le cadre d'un recours contentieux prévu par la loi du 31 mars 2010 sont appelées à trouver application par rapport à la demande de renseignements en cause émanant de l'Etat requérant.

La loi du 21 juin 1999 régit d'une manière générale le dépôt de pièces et du dossier administratif par la partie publique aux paragraphes (4) et (5) de son article 8 dans les termes suivants :

« *(4) Le délégué du Gouvernement dépose au greffe, dans les mêmes délais, copie des pièces dont il entend se servir plus particulièrement. Ces pièces sont communiquées aux parties par le greffe.*

(5) L'autorité qui a posé l'acte visé par le recours dépose le dossier au greffe sans autre demande, dans le délai de trois mois à partir de la communication du recours. Les parties peuvent obtenir copie des pièces de ce dossier contre paiement des droits de copie

fixés pour frais de justice. Le recouvrement de ces frais est opéré par le receveur de l'Administration de l'enregistrement ».

La même loi du 21 juin 1999 comporte encore une disposition spécifique concernant le dépôt du dossier fiscal dans son article 60 libellé comme suit :

« *Le demandeur peut prendre connaissance de tous les documents et pièces versés par l'administration au dossier du litige, y compris ceux contenant des indications relatives aux bénéfices ou revenus de tiers, de telle manière qu'il puisse s'assurer que les points de comparaison retenus par l'administration visent bien des entreprises dont l'activité est comparable à la sienne.*

Toutefois, les communications concernant les entreprises ou personnes nommément désignées ne portent que sur les moyennes de chiffres d'affaires ou de revenus, de façon à respecter le secret professionnel. Ces comparaisons ne sauraient à elles seules justifier des demandes de l'administration ».

Il résulte des travaux parlementaires relatifs à la loi du 21 juin 1999 que la disposition de l'article 60 a pour objet de « *régler la consultation de pièces d'autres contribuables sans enfreindre le secret fiscal* » (proposition de loi portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, doc. parl. 4326, p. 16). Etant donné que le recours sous examen a été introduit par le contribuable soumis au contrôle par les autorités françaises et que les informations personnelles contenues dans la demande de renseignements du 5 octobre 2012 sont relatives à ce contribuable, l'intimé lui-même, et non pas à un tiers, les règles spécifiques de l'article 60 de la loi du 21 juin 1999 ne trouvent pas application en l'espèce.

Contrairement aux soutènements du délégué du gouvernement, les paragraphes (4) et (5) de l'article 8 de la loi du 21 juin 1999 sont appelés à régir le dépôt, la consultation et la communication de pièces et du dossier administratif provenant de la partie publique non seulement dans le cadre de la procédure de droit commun, dans le cadre de laquelle le délai pour la communication du mémoire en réponse de la partie publique est effectivement de trois mois pour la première instance, mais dans le cadre de toute procédure, les délais de dépôt de pièces et du dossier administratif devant simplement être adaptés aux délais d'instruction plus courts.

Les paragraphes (4) et (5) de l'article 8 de la loi du 21 juin 1999 distinguent entre le dossier administratif relatif à l'acte décisionnel contesté dans sa globalité, régi par le paragraphe (5), et les pièces ayant une importance particulière à l'appui de l'acte décisionnel contesté, visé au paragraphe (4). La demande de renseignements d'une autorité étrangère se trouve directement à la base d'une décision directoriale portant injonction à un détenteur de renseignements au Luxembourg de les fournir et constitue une pièce essentielle dans le cadre du contrôle de la légalité de la décision directoriale, de manière qu'elle doit être qualifiée comme « *pièce dont* [l'Etat] *entend se servir plus particulièrement* » au sens du paragraphe (4).

En l'absence d'une disposition dérogatoire inscrite dans la loi du 21 juin 1999 ou dans celle du 31 mars 2010 instaurant un régime de consultation ou communication particulier pour une demande de renseignements d'autorités étrangères, il y a partant lieu de conclure que cette dernière demande rentre dans les prévisions de l'article 8, paragraphe (4) de la loi du 21 juin 1999 et qu'elle doit en conséquence être communiquée d'office par le greffe des juridictions administratives à la partie demanderesse dans l'hypothèse où celle-ci est le contribuable qui est visé par les opérations de contrôle des autorités de l'autre Etat signataire de la convention de double imposition en cause.

Il découle de ces développements que c'est à juste titre que les premiers juges ont rejeté l'exception de confidentialité de la demande de renseignements du 5 octobre 2012 opposée par l'Etat à la communication de cette dernière à la partie demanderesse et que l'appel sous examen est à rejeter comme étant non fondé.

Il y a partant lieu de condamner l'Etat aux dépens de la présente instance d'appel, les dépens de la première instance restant réservés.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 14 mars 2013 en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute,

partant, confirme le jugement entrepris,

condamne l'Etat aux dépens de l'instance d'appel et réserve les dépens de la première instance.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 2 mai 2013 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY s. DELAPORTE